

חידושים והתפתחויות בתקני ה- IFRS מה צופן לנו העתיד

משה פרץ, שותף
ראש המחלקה המקצועית
קסלמן וקסלמן PwC Israel

14 ביוני 2010

תקנים / הבהרות / תיקונים עיקריים שנכנסו/שיכנסו לתוקף מחייב החל מ- 2010

1 בינואר 2010	צירופי עסקים	IFRS 3 (Revised)
1 בינואר 2010	דוחות כספיים מאוחדים ונפרדים	IAS 27 (Revised)
1 בינואר 2013	סיווג ומדידה: נכסים פיננסיים	IFRS 9
1 בינואר 2011	גילויים בהקשר לצד קשור	Amendments to IAS 24
1 בינואר 2010	עסקות המסולקות במזומן ותשלום מבוסס מניות בקבוצה	Amendments to IFRS 2
שנים המתחילות ביום 1 בפברואר 2010 או לאחריו	סיווג הנפקת זכויות	Amendments to IAS 32
שנים המתחילות ביום 1 ביולי 2009 או לאחריו	חלוקות נכסים שאינם מזומנים לבעלים	IFRIC 17
שנים המתחילות ביום 1 ביולי 2010 או לאחריו	סילוק התחייבויות פיננסיות באמצעות מכשירים הוניים	IFRIC 19

תקנים / הבהרות / תיקונים עיקריים שנכנסו לתוקף מחייב החל מ- 2010

תיקונים עיקריים לתקנים מתוך פרויקט ה- Improvements לשנת 2009:

1 בינואר 2010	נכסים לא שוטפים המוחזקים למכירה ופעילויות שהופסקו	Amendments to IFRS 5
1 בינואר 2010	מגזרי פעילות	Amendments to IFRS 8
1 בינואר 2010	הצגת דוחות כספיים	Amendments to IAS 1R
1 בינואר 2010	דוחות על תזרימי המזומנים	Amendments to IAS 7
1 בינואר 2010	חכירות	Amendments to IAS 17
1 בינואר 2010	הכרה בהכנסה	Amendments to IAS 18
1 בינואר 2010	ירידת ערך נכסים	Amendments to IAS 36
1 בינואר 2010	נכסים בלתי מוחשיים	Amendments to IAS 38
1 בינואר 2010	מכשירים פיננסיים: הכרה ומדידה	Amendments to IAS 39

עיקרי התיקונים המוצעים לגבי נושאים שונים שטרם נכנסו לתוקף מחייב

2011			2010			
H2+	Q2	Q1	Q4	Q3	יוני	
		IFRS		ED		גריעה (Derecognition)
			IFRS			מידת שווי הוגן (Fair value measurements)
						מכשירים פיננסיים (Financial instruments):
			IFRS			סיווג ומדידה - התחייבויות פיננסיות
			IFRS			ירידת ערך של מכשירים פיננסיים
		IFRS		ED		חשבונאות גידור
						הצגת דוחות כספיים (Financial statement presentation):
			IFRS			פעילויות שהופסקו
			IFRS			הצגת רכיבי רווח כולל אחר
	IFRS					החלפה של IAS 1 ו- IAS 7

עיקרי התיקונים המוצעים לגבי נושאים שונים שטרם נכנסו לתוקף מחייב

2011			2010			
H2+	Q2	Q1	Q4	Q3	יוני	
	IFRS				ED	מכשירים פיננסיים עם מאפיינים של הון
	IFRS				ED	חכירות (Leases)
		IFRS				הטבות לעובדים - תוכניות להטבה מוגדרת
	IFRS					הכרה בהכנסה (Revenue recognition)
			IFRS			התחייבויות (IAS 37 Amendments)
						איחוד (Consolidation):
			IFRS			החלפת IAS 27
					IFRS	דרישות גילוי לגבי SPE / Structured entities שאינן מאוחדות
	IFRS		ED			מסים על ההכנסה (Income taxes)
					IFRS	עסקות משותפות (Joint ventures)
	IFRS		ED			פרויקט השיפורים השנתי לשנים 2009-2011

IFRS 9

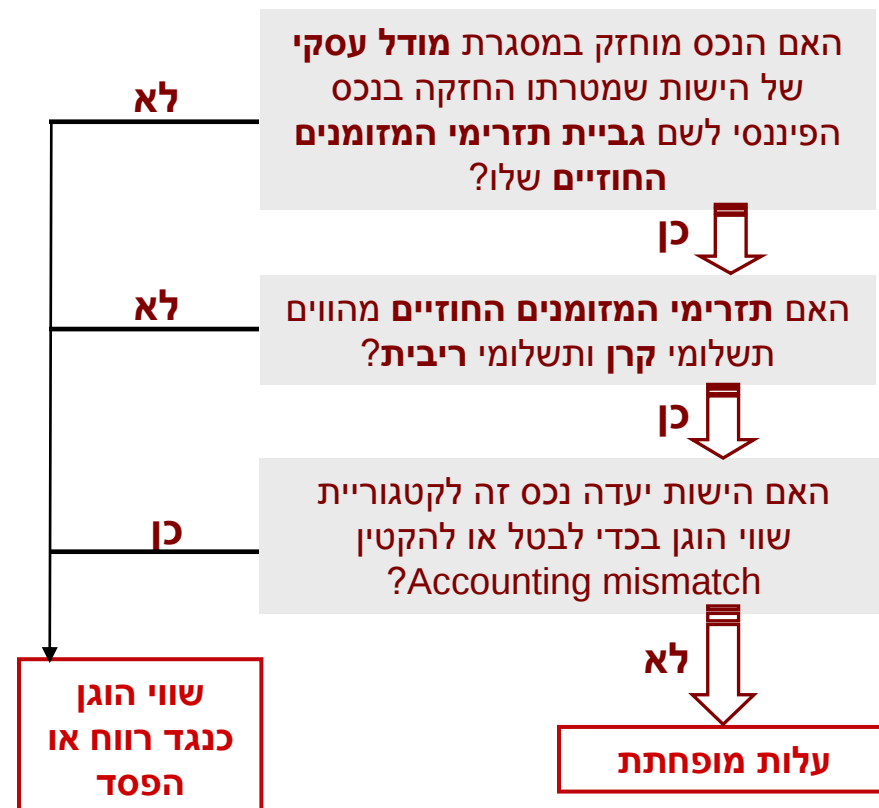
סיווג ומדידה של נכסים פיננסיים

מודל הכולל שתי קטגוריות בלבד לסיווג של נכסים פיננסיים:
שווי הוגן (Fair value) או עלות מופחתת (Amortised cost)

השקעות במכשירים הוניים



השקעות במכשירי חוב



תקנים / הבהרות / תיקונים עיקריים שטרם נכנסו לתוקף מחייב

התחייבויות (IAS 37 Amendments)

- מדידת הפרשות לפי הסכום אותו ישות תשלם היום, באופן רציונלי, על מנת להשתחרר ממחויבות קיימת
- הנמוך מבין:
 - הערך שהישות תשיג (Gain) אם לא תידרש לקיים את המחויבות
 - התשלום הנדרש לבטל את ההתחייבות
 - התשלום הנדרש להעברת ההתחייבות לצד שלישי
- הערך שהישות תשיג (Gain) אם לא תידרש לקיים את המחויבות
- תזרימי מזומנים שליליים - שקלול התוצאות האפשרויות וסבירותן היחסית (Expected Value)
- מדידה שלא על בסיס עלות (אלא ערך לרבות מרווח)
- התאמה בגין ערך הזמן של הכסף
- התאמה בגין סיכונים ואי וודאיות שנובעים מסכומים ועיתוי

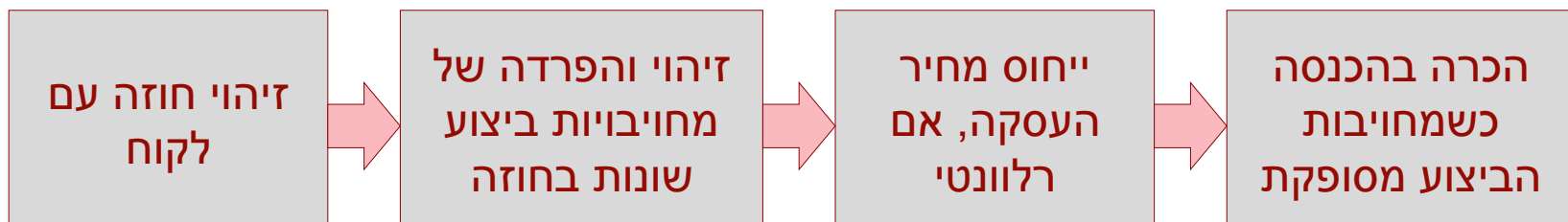
תקנים / הבהרות / תיקונים עיקריים

שטרם נכנסו לתוקף מחייב

הכרה בהכנסה

- מודל הכרה בהכנסה יחיד עבור כל החוזים בכל התעשיות - "גישת הנכס וההתחייבות"
- הנכס החוזי - הזכות לקבלת תמורה מהלקוח;
ההתחייבות החוזית - המחויבות לספק מוצרים ו/או שירותים
- הכנסה נוצרת כאשר הנכס החוזי גדל או ההתחייבות החוזית קטנה
- הכנסה תוכר כאשר **מחויבויות הביצוע (Performance obligations)** מסופקת / קטנה
- **מדידה של מחויבויות ביצוע:**
 - בעת ההכרה לראשונה - מדידה לפי מחיר העסקה (לא בשווי הוגן)
 - עבור עסקות מרובות מרכיבים הכוללים מספר מחויבויות ביצוע - מדידה לפי יחסי מחירי מכירה (Relative stand-alone selling prices)

4 שלבים להכרה בהכנסה לפי המודל:



תקנים / הבהרות / תיקונים עיקריים

שטרם נכנסו לתוקף מחייב

הטבות לעובדים - תוכניות להטבה מוגדרת

- **רווחים והפסדים אקטואריים יוכרו ישירות ב-OCI**, ולא יוכרו ברווח והפסד בתקופות עוקבות
- בוטלו האפשרויות להכרה בשיטת ה"רצועה" וההכרה באופן מיידי ברווח והפסד
- **מדידה של התשואה החזויה על נכסי תוכנית** בשיעור היוון זהה המשמש בחישוב ערך הנוכחי של המחויבות
- **צמצום חלופות ההצגה ברווח והפסד / רווח כולל**
 - עלות השירות תוכר כהוצאה תפעולית
 - עלות ריבית ותשואה חזויה על נכסי תוכנית יוכרו כחלק מהוצאות/הכנסות מימון
 - רווחים והפסדים אקטואריים יוכרו כחלק מהרווח הכולל האחר, נטו ממס

תקנים / הבהרות / תיקונים עיקריים

שטרם נכנסו לתוקף מחייב

חכירות (Leases)

מטרה - גישה אחת לטיפול בחכירות אשר תשקף את כל הנכסים וההתחייבויות שנובעים מהסכמי חכירה בדוח על המצב הכספי

- **הטיפול החשבונאי מצד החוכר**
 - **מודל יחיד** עבור כל חכירות
 - **הכרה בנכס** בגין הזכות להשתמש בנכס החוכר (Right of use asset)
 - **הכרה בהתחייבות** בגין המחויבות לשלם דמי חכירה
- **הטיפול החשבונאי מצד המחכיר**
 - **גישות שנשקלות:**
Derecognition approach vs. Performance obligation approach

תקנים / הבהרות / תיקונים עיקריים שטרם נכנסו לתוקף מחייב

עסקות משותפות

- שני סוגים של עסקות משותפות
- Joint Operations - פעילויות משותפות (בדרך של שיתוף בנכסים / פעילויות)
- Joint Ventures - לפי IAS 39 או אם בעל השפעה מהותית לפי שיטת השווי המאזני; שיטת האיחוד היחסי לא תתאפשר

תקנים / הבהרות / תיקונים עיקריים

שטרם נכנסו לתוקף מחייב

הצגת דוחות כספיים (תיקון התקינה במספר שלבים נפרדים)

- הצגה של 3 דוחות עיקריים:

- דוח על המצב הכספי

- דוח על הרווח הכולל

(כדוח יחיד על הרווח הכולל - כולל את הרווח הנקי וסעיפי OCI)

- דוח על תזרימי המזומנים (לפי הגישה הישירה)

- הדוחות העיקריים **יפוצלו** בין: פעילויות עסקיות (פעילות שוטפת ופעילות השקעה), פעילויות מימון (מהבעלים ומאחרים), מסים על ההכנסה, פעילויות שהופסקו, הון ורווח כולל אחר

- הפרדת פריטים לפי פונקציה (כגון, עלות המכר או הנהלה וכלליות), אופי (כגון, חומרים, עבודה ופחת) ובסיסי מדידה

דיווח כספי בינלאומי לישויות קטנות ובינוניות

מתן אפשרות לאימוץ תקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות (IFRS for SME) הצעה לתקן חשבונאות מספר 32

יולי 2009 - פרסם ה- IASB תקן דיווח
כספי בינלאומי לישויות קטנות ובינוניות
(ישויות שאין להן מחויבות ציבורית)

דצמבר 2009 - הוועדה המקצועית של
המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות
פרסמה הצהרת כוונות לפיה קיימת מגמה
לחייב ישויות קטנות ובינוניות לפרסם את
דוחותיהן הכספיים בהתאם לתקן האמור,
ככל הנראה משנת 2015



לאור הצהרת הכוונות, ועל
מנת לעודד ישויות לערוך
את דוחותיהן הכספיים לפי
תקן הדיווח הכספי
הבינלאומי לישויות קטנות
ובינוניות, הוחלט אף לאפשר
לישויות אלה להכין את
דוחותיהן הכספיים לתקופות
המתחילות ביום 1 בינואר
2011, לפי אותו תקן

תקן חשבונאות 29, שפורסם בחודש יולי 2006, התיר, בין היתר, לישויות אלה לאמץ באופן
וולונטרי את תקני הדיווח הכספי הבינלאומיים **המלאים**. תקן זה אינו מבטל חלופה זו

מתן אפשרות לאימוץ תקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות (IFRS for SME) הצעה לתקן חשבונאות מספר 32

"ישויות קטנות ובינוניות" הן ישויות אשר:

- (א) אין להן מחויבות ציבורית (public accountability), וכן -
- (ב) הן מפרסמות דוחות כספיים המיועדים לכל למשתמשים חיצוניים
(דוגמאות למשתמשים חיצוניים כוללות בעלים שאינם מעורבים בניהול העסקים,
נושים קיימים ופוטנציאליים וסוכנויות לדירוג אשראי)

תקן הדיווח הכספי הבינלאומי לישויות קטנות ובינוניות מהווה פישוט של התקינה
הבינלאומית המלאה, השמטת נושאים מסוימים וצמצום של דרישות הגילוי

תודה על ההקשבה

רו"ח משה פרץ, שותף
ראש המחלקה המקצועית

03-7954855

moshe.peress@il.pwc.com

בלוג: www.pwcblogs.co.il/moshe

© 2010 קסלמן וקסלמן. כל הזכויות שמורות.

המונח "PricewaterhouseCoopers" מתייחס לקסלמן וקסלמן או, כפי שמשמע מתוכן המסמך, לרשת הפירמות החברות ב- PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) אשר כל אחת מהן הינה ישות משפטית נפרדת. כל פירמה חברה הינה ישות משפטית נפרדת, ופירמת קסלמן וקסלמן אינה משמשת סוכנת של PwCIL או כל פירמה חברה אחרת, וכן אינה יכולה לשלוט בהפעלת שיקול הדעת המקצועי של פירמה חברה אחרת, או לחייב פירמה חברה אחרת או את PwCIL באופן כלשהו.